

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : **27126C**

Inscrit le 23 juillet 2010

Audience publique du 6 janvier 2011

**Appel formé par
Monsieur,
contre un jugement du tribunal administratif du
14 juin 2010 (n° 26277 du rôle)
en matière d'impôt sur les traitements et salaires (appel en garantie)**

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 27126C du rôle et déposé au greffe de la Cour administrative le 23 juillet 2010 par Maître Pierre FELTGEN, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur, employé privé, demeurant à L-..., dirigé contre le jugement rendu par le tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg du 14 juin 2010 (n° 26277 du rôle), l'ayant débouté de son recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'une décision du 4 août 2009 du directeur de l'administration des Contributions directes portant rejet de sa réclamation introduite à l'encontre d'un bulletin d'appel en garantie en date du 21 janvier 2009 ;

Vu le mémoire en réponse déposé au greffe de la Cour administrative le 14 octobre 2010 par Madame le délégué du gouvernement Betty SANDT ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative le 12 novembre 2010 par Maître Pierre FELTGEN pour compte de l'appelant ;

Vu le mémoire en duplique déposé au greffe de la Cour administrative le 10 décembre 2010 par Madame le délégué du gouvernement Betty SANDT ;

Vu les pièces versées au dossier et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Pierre FELTGEN et Madame le délégué du gouvernement Betty SANDT en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 16 décembre 2010.

En date du 27 octobre 2008, le bureau d'imposition RTS Ettelbrück de l'administration des Contributions directes émet un bulletin d'appel en garantie, par application du

paragraphe 118 de la loi générale sur les impôts du 22 mai 1931, dite « *Abgabenordnung* », ci-après « *AO* », à l'encontre de Monsieur ... en sa qualité de gérant administratif de la société anonyme ... S.A. en faillite, ledit bulletin déclarant Monsieur ... codébiteur solidaire d'un montant total de 21.648,88.- € en principal et intérêts au titre de la retenue d'impôts sur les traitements et salaires des années 2002 à 2005.

Le 21 janvier 2009, Monsieur ... fit introduire, par l'intermédiaire de son mandataire, une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après « *le directeur* », à l'encontre dudit bulletin d'appel en garantie.

Par décision du 4 août 2009, le directeur confirma les montants des retenues d'impôt pour les années 2002 et 2003, tout en ramenant le montant des retenues d'impôt de l'année 2004 à 3.349,70 euros en principal et à 24,60 euros en intérêts et en annulant l'appel en garantie en ce qui concerne l'année d'imposition 2005 pour les motifs suivants :

« Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit (§ 238 AO), dans les forme (§ 249 AO) et délai (§ 245 AO) de la loi, qu'elle est partant recevable ;

Considérant que le bulletin attaqué a déclaré le réclamant co-débiteur solidaire de la retenue d'impôt sur les traitements et salaires au titre des années 2002, 2003, 2004 et 2005 au motif qu'il aurait, en sa qualité de gérant administratif de la société ... S.A., actuellement en faillite, commis une faute en ne veillant pas à ce que les sommes qui ont été retenues ou qui auraient dû être retenues à titre d'impôt sur les salaires et dont la société était redevable soient payées, sur les fonds administrés, au receveur des Contributions ;

Considérant que le réclamant conteste formellement le contenu et la légalité du bulletin d'appel en garantie litigieux en arguant qu'il n'aurait commis aucune quelconque faute de gestion engageant sa responsabilité envers l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg ;

qu'il n'était pas le seul administrateur de la société ... S.A. ;

que son mandat d'administrateur n'a plus été reconduit lors de l'assemblée générale ordinaire des actionnaires tenue en date du 29 juin 2004 ;

Considérant que le représentant est responsable du paiement des dettes d'impôt de la personne morale qu'il représente dans les conditions prévues aux §§ 103 et 109 AO ;

qu'aux termes du § 103 AO il est tenu de remplir les obligations fiscales incombant à la société et notamment de payer sur les fonds qu'il administre les impôts dont la société est redevable ;

que dans la mesure où, par l'inexécution fautive de ses obligations, il a empêché la perception de l'impôt légalement dû, il est, en principe, constitué co-débiteur solidaire des arriérés d'impôt de la société, conformément au § 109 AO ;

Considérant qu'en vertu de l'article 136 alinéa 4 de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.) l'employeur est tenu de retenir, de déclarer et de verser l'impôt qui est dû sur les traitements et salaires de son personnel ;

que dans le cas d'une société, cette obligation incombant aux employeurs est transmise à celui qui a le pouvoir de représenter la société à l'égard des tiers (§ 103 AO) ;

que la responsabilité de l'administrateur délégué est à qualifier de fautive du moment que des paiements de salaires sont effectués sans retenue d'impôt et sans continuation des montants à retenir à l'administration (Cour Admin. du 6 mai 2003, numéro 15989C du rôle) ;

qu'il en est de même en ce qui concerne les retenues échues avant son entrée en fonction, si, par sa faute, elles ne sont pas payées sur les fonds disponibles de la société ;

Considérant que sous l'empire du § 118 AO la poursuite du tiers responsable, à la différence de l'imposition du contribuable, est toujours discrétionnaire et exige de ce fait et en vertu du § 2 de la loi d'adaptation fiscale (StAnpG) une appréciation effective et explicite des circonstances qui justifient la décision en raison et en équité (BFH 19 février 1965 StRK § 44 EStG R.13; jurisprudence constante pour RTS, notamment BFH 24 novembre 1961, BStBl. 1962.37; 3 février 1981, BStBl. 1981 II 493; cf Becker-Riewald-Koch § 2 StAnpG Anm. 5 Abs. 3) ;

que l'exercice de ce pouvoir discrétionnaire implique une motivation quant au principe-même de la mise en œuvre de la responsabilité d'un ou de plusieurs représentants, quant à la désignation du représentant dont la responsabilité est engagée et quant au quantum de sa responsabilité ;

Considérant qu'un manquement à une obligation fiscale découlant du § 103 [AO] dans le chef de l'administrateur délégué de société n'est pas suffisant pour engager sa responsabilité en application du § 109 alinéa 1 AO et pour voir émettre à son encontre un bulletin d'appel en garantie, le législateur ayant posé à cet égard l'exigence supplémentaire d'une inexécution fautive - « schuldhafte Verletzung » - des obligations du représentant de la société envers le fisc (Cour Admin. du 22 février 2000, numéro 11694C du rôle) ;

Considérant qu'en l'espèce l'auteur de la décision a révélé les circonstances particulières susceptibles de justifier sa décision de poursuivre l'un plutôt que l'autre des administrateurs et de mettre à la charge du réclamant l'intégralité des arriérés de la société au titre de la retenue d'impôt sur les salaires ;

qu'il développe clairement les raisons qui l'ont conduit à engager la responsabilité du gérant administratif, pour les années d'imposition litigieuses, à l'exclusion de l'autre administrateur délégué ;

qu'il se dégage notamment des extraits de Mémorial C que le réclamant avait agi en tant que gérant apparent de la société ... S.A. depuis le 4 octobre 1999 ; qu'en sa qualité de gérant administratif il avait été en charge de la gestion journalière de la même société ;

Considérant que l'auteur de la décision a également motivé sa décision en ce qui concerne le montant pour lequel la responsabilité du réclamant est engagée ;

Considérant que le mandat d'administrateur délégué n'a plus été reconduit suivant procès verbal de l'assemblée générale ordinaire des actionnaires en date du 29 juin 2004 ;

que dès lors la responsabilité du réclamant ne peut plus être engagée à partir du 30 juin 2004 ;

Considérant que le réclamant a sciemment omis de verser l'impôt qui est dû sur les traitements et salaires de son personnel des années 2002 et 2003 ainsi que pour la période du 1^{er} janvier 2004 au 29 juin 2004 et que partant il a empêché la perception de l'impôt légalement dû ;

Considérant qu'il s'ensuit que la responsabilité du réclamant en tant qu'administrateur délégué et gérant de la société ... S.A. est incontestablement établie et la mise à charge de l'intégralité des arriérés de la société au titre de la retenue d'impôt sur les salaires des années 2002, 2003 ainsi que pour la période du 1^{er} janvier 2004 au 29 juin 2004 est justifiée ; (...) ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 2 novembre 2009, Monsieur ... introduisit un recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation de la décision précitée du directeur du 4 août 2009.

Par jugement du 14 juin 2010, le tribunal accueillit le recours en réformation en la forme, au fond, le déclara non justifié, dit qu'il n'y a pas lieu d'examiner le recours subsidiaire en annulation, débouta Monsieur ... de sa demande en allocation d'une indemnité de procédure et le condamna aux frais.

Le tribunal constata en premier lieu qu'en vertu des dispositions de l'article 136 (4) de la loi modifiée du 4 novembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après « LIR », l'employeur était tenu de retenir et de verser l'impôt qui est dû sur les salaires et traitements de son personnel, que cette obligation était transmise aux représentants d'une société, conformément au paragraphe 103 AO, et que le fait par l'employeur de verser un salaire sans pour autant effectuer, voire continuer les retenues qui s'imposent, s'analysait

en un détournement des sommes en question au profit de la société, cette partie du salaire étant due à l'Etat non pas par l'employeur, mais par le salarié.

Quant à la mise en œuvre de la responsabilité personnelle de Monsieur ..., suite au non-paiement des impôts litigieux, le tribunal se référa plus particulièrement aux dispositions du paragraphe 109 (1) AO pour retenir qu'il s'agissait d'une obligation personnelle incombant aux représentants légaux du contribuable, en ce compris, conformément au paragraphe 108 AO, les dirigeants de fait ou dirigeants apparents, c'est-à-dire ceux qui se comportent, à l'égard des tiers, comme s'ils avaient le pouvoir de disposer, mais que le simple constat d'un manquement à une obligation fiscale découlant du paragraphe 103 AO n'était pas suffisant pour engager la responsabilité personnelle des dirigeants d'une société en application du paragraphe 109 (1) AO et pour voir émettre à leur encontre un bulletin d'appel en garantie, le législateur ayant en effet posé à cet égard l'exigence supplémentaire d'une inexécution fautive (« *schuldhafte Verletzung* ») des obligations du représentant de la société envers le fisc.

Les premiers juges retinrent ensuite que, d'après le paragraphe 7 (3) de la loi d'adaptation fiscale modifiée du 16 octobre 1934, maintenue en vigueur par l'arrêté grand-ducal du 26 octobre 1944, appelée « *Steueranpassungsgesetz* », en abrégé « *StAnpG* », le pouvoir du bureau d'imposition d'engager une poursuite contre le représentant d'une société constituait un pouvoir d'appréciation dans son chef et ce à un double titre, d'abord en ce qui concerne l'appréciation du degré fautif du comportement de la personne visée, et, ensuite, en ce qui concerne le choix du ou des codébiteurs contre lesquels l'émission d'un bulletin d'appel en garantie est décidée, chaque fois compte tenu des circonstances particulières de l'espèce, et qu'en cas de pluralité de responsables, la possibilité de poursuivre simultanément tous les responsables résultait implicitement du paragraphe 7 StAnpG, disposant que ceux qui sont poursuivis en qualité de responsables sont tenus solidairement, mais que le bureau d'imposition n'était pas obligé de poursuivre tous les co-responsables et pouvait limiter son recours contre un ou plusieurs d'entre eux, étant relevé qu'il appartient au bureau d'imposition de préciser les circonstances particulières qui ont déterminé son choix. Dans ce contexte, le tribunal releva que la décision devait énoncer les circonstances particulières qui justifient l'appel en garantie contre un représentant, plutôt que contre un autre, et procéder à une appréciation effective et explicite des circonstances particulières susceptibles, en raison et en équité, de fonder ladite décision.

Le tribunal rejeta le moyen de Monsieur ... tiré d'un prétendu défaut d'indication des motifs concrets ayant amené l'administration des Contributions directes à engager sa seule responsabilité et constata, au vu des pièces du dossier, que celui-ci faisait partie du conseil d'administration dès la constitution de la société en 1999 et qu'il avait figuré à d'itératives reprises comme mandataire spécial du conseil d'administration pour organiser successivement plusieurs augmentations de capital, et ce à l'exclusion de toute autre personne, qu'il était non seulement administrateur, mais encore administrateur-délégué disposant du pouvoir d'engager la société sous sa seule signature, qu'il était la seule personne en charge des questions de personnel et qu'il restait en défaut de fournir un quelconque élément concret susceptible d'étayer une implication effective de l'autre

administrateur-délégué dans la gestion journalière de la société. Le tribunal dégagea de ces éléments qu'en tant que personne *de jure* et *de facto* en charge de la gestion journalière de la société, Monsieur ..., conformément au paragraphe 103 AO, était dès lors personnellement tenu, pendant les périodes correspondant à l'exercice de cette fonction, à l'accomplissement de toutes les obligations fiscales incombant à la société, et plus particulièrement, de retenir l'impôt sur les salaires et de le verser au trésor public et qu'il avait éminemment failli à ses devoirs en s'abstenant de verser à l'Etat les sommes retenues ou qui auraient dû être retenues sur les salaires payés.

En relation avec le prétendu défaut de réaction des administrateurs ayant succédé à Monsieur ..., suite au non-renouvellement de son mandat d'administrateur en date du 29 juin 2004, et des actionnaires de la société, les premiers juges retinrent que seuls les représentants de la société auxquels incombait personnellement l'obligation de retenir l'impôt sur les salaires, pouvaient être tenus pour personnellement responsables en cas de non-exécution de l'obligation leur incombant personnellement et que les considérations visant ces administrateurs et actionnaires étaient étrangères aux dispositions de droit public figurant aux paragraphes 103 et 109 AO et ne sauraient exonérer le demandeur des obligations lui incombant personnellement et de la responsabilité en découlant.

Le tribunal rejeta encore l'argument du demandeur tiré du caractère prétendument tardif de la décision de l'administration fiscale d'engager sa responsabilité personnelle, à défaut pour celui-ci de préciser une quelconque disposition légale ou réglementaire à l'appui de ce moyen.

Concernant finalement le moyen tiré du caractère prématuré de l'émission du bulletin litigieux, au motif que la liquidation des avoirs de la société ... S.A., en faillite, ne serait pas encore clôturée, le tribunal releva que le propre de la responsabilité solidaire et personnelle sous examen était de permettre de parer dans l'immédiat au risque que la société débitrice ne s'acquitte pas des impôts dus et que sa mise en œuvre ne pouvait être fonction des avoirs éventuellement disponibles dans le cadre d'une faillite, mais qu'elle se justifiait au contraire tant que la dette qui en fait l'objet n'avait pas été effectivement acquittée. Dès lors, d'après les premiers juges, le recours contre le tiers responsable n'exige ni que le débiteur de l'impôt soit insolvable, ni que le recouvrement forcé contre le débiteur de l'impôt ait été infructueux, le défaut de l'administration des Contributions directes de procéder au recouvrement forcé de la créance fiscale auprès du contribuable n'exonérant en tout état de cause pas le tiers responsable.

En conséquence, le tribunal arriva à la conclusion que Monsieur ..., en sa qualité d'administrateur-délégué ayant effectivement exercé la gestion journalière de la société ... S.A., était personnellement responsable des insuffisances d'impôt dues à son comportement fautif, à savoir l'omission d'avoir retenu pendant la période en question, lors du paiement des salaires, l'impôt sur les salaires et de le continuer au trésor public, et rejeta le recours comme non fondé.

Par requête déposée le 23 juillet 2010, Monsieur ... a régulièrement relevé appel du jugement du 14 juin 2010.

A l'appui de son appel, il invoque en premier lieu le caractère tardif de la décision de l'administration des Contributions directes d'engager sa responsabilité. Plus précisément, Monsieur ... invoque l'article 10 de la loi du 27 novembre 1933 concernant le recouvrement des contributions directes, des droits d'accises sur l'eau de vie et des cotisations d'assurance sociale en soutenant que la créance du trésor public se prescrirait par 5 ans à partir du 1^{er} janvier qui suit l'année pendant laquelle la créance est née. Or, comme l'administration des Contributions directes lui aurait réclamé entre autres les impôts sur salaire relatifs à l'année 2002 dont la prescription a commencé à courir à compter du 1^{er} janvier 2003, la créance relative aux impôts sur salaires pour l'année 2002 serait prescrite, le bulletin d'appel en garantie ne datant que du 27 octobre 2008.

C'est cependant à bon droit que le délégué du gouvernement renvoie à l'article 3, alinéa 1^{er}, de la loi du 22 décembre 1951 portant prorogation du délai de prescription de certains impôts directs et précision des conditions dans lesquelles les prescriptions peuvent être interrompues d'après lequel *« les délais de prescription pour l'établissement et le recouvrement des sommes, en principal, intérêts et amendes fiscales, dues au titre des impôts visés à l'alinéa 2 de l'article 1^{er} de la présente loi ainsi que des impôts extraordinaires sur les bénéfices de guerre et sur le capital sont interrompus, soit de la manière et dans les conditions prévues par les articles 2244 et suivants du Code civil, soit par une renonciation du contribuable au temps déjà couru de la prescription (...) »*.

Plus précisément, la demande en admission au passif d'une faillite est considérée, à l'instar d'une citation en justice, comme un acte de poursuite exercé par le créancier contre le débiteur interrompant la prescription. Or, force est de constater que l'administration des Contributions directes a déclaré en date du 6 juillet 2005 la créance litigieuse visant les retenues d'impôts sur les salaires concernant les années 2002 à 2005 dans le cadre de la faillite de la société ... S.A. et que cette créance a été admise au passif privilégié le 11 juillet 2005.

Il s'ensuit que c'est à tort que Monsieur ... prétend que la créance de l'administration des Contributions directes concernant les impôts sur salaire pour l'année 2002 est prescrite.

Monsieur ..., tout en reconnaissant que l'administration des Contributions directes dispose d'un pouvoir discrétionnaire d'engager des poursuites à l'encontre d'un tiers responsable par application du paragraphe 118 AO, soutient ensuite que celle-ci devrait exercer ce pouvoir dans un délai raisonnable afin d'assurer *« la sécurité juridique des personnes pouvant être tenues responsables »*, ce qui ne serait plus le cas en l'espèce.

C'est cependant à bon escient que la partie étatique rétorque que la responsabilité personnelle du représentant sur base du paragraphe 109 AO peut être engagée aussi longtemps que la dette d'impôt n'est pas éteinte. En effet, le représentant responsable du paiement des impôts sur salaire ayant commis une inexécution fautive de ses obligations fiscales ne peut invoquer une protection au titre du principe de sécurité juridique, étant donné qu'il n'a à aucun moment pu s'attendre légitimement à ce qu'il n'y ait pas de

poursuites de l'autorité fiscale concernant les insuffisances d'impôt en question qui sont la conséquence de sa propre turpitude.

Monsieur ... critique ensuite le premier jugement en ce qu'il a retenu que c'est à raison que l'administration des Contributions directes avait décidé d'engager sa seule responsabilité personnelle. Dans ce contexte, il signale qu'il n'aurait pas été le seul administrateur-délégué de la société ... S.A., étant donné que suivant décision de l'assemblée générale ordinaire des actionnaires du 4 octobre 1999, Monsieur J. K. aurait également été nommé au poste d'administrateur-délégué avec pouvoir de signature individuelle. Or, ni le bulletin d'appel en garantie du 27 octobre 2008, ni la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 4 août 2009, n'auraient fait état des raisons d'équité et d'opportunité ayant conduit l'administration des Contributions directes à le poursuivre seul, et non pas également l'autre administrateur-délégué.

C'est cependant à juste titre que les premiers juges ont retenu en premier lieu que ni le bulletin d'appel en garantie ni la décision déferée du directeur ne pèchent par un défaut d'indication des motifs concrets ayant amené l'administration des Contributions directes à engager la seule responsabilité de Monsieur

Plus particulièrement, c'est à bon escient que les premiers juges ont renvoyé aux nombreuses publications au Mémorial C, d'après lesquelles l'appelant faisait partie du conseil d'administration de la société ... S.A. depuis sa constitution en 1999 et qu'il a figuré à d'itératives reprises comme mandataire spécial du conseil d'administration pour organiser successivement plusieurs augmentations de capital entre le 30 décembre 1999 et le 18 août 2004, et ce à l'exclusion de toute autre personne. Pour le surplus, il se dégage des actes de sociétés publiés que Monsieur ... était administrateur-délégué disposant du pouvoir d'engager la société sous sa seule signature et que celui-ci était en charge, à l'exclusion de toute autre personne, des divers formulaires et documents à destination du bureau d'imposition RTS.

C'est encore à bon escient que les premiers juges ont retenu que Monsieur ... n'a fourni aucun élément concret susceptible d'étayer une implication effective d'un autre administrateur-délégué dans la gestion journalière de la société pour la période concernée et qu'il n'avance aucun argument susceptible d'expliquer son comportement ou de relativiser son caractère fautif, respectivement celui de la société gérée par lui.

A cela s'ajoute qu'il se dégage des résolutions de l'assemblée générale ordinaire du 29 juin 2004 qu'aucune décharge n'a été donnée à Monsieur ... pour l'exercice de son mandat d'administrateur et d'administrateur-délégué depuis 1999, de sorte que c'est à juste titre que les premiers juges ont retenu que l'appelant doit être considéré comme ayant effectivement été en charge de la gestion journalière de la société en tant qu'administrateur-délégué disposant du pouvoir d'engager la société sous sa seule signature.

C'est partant à bon droit que l'administration des Contributions directes a décidé d'engager la responsabilité personnelle de Monsieur ... au titre des retenues d'impôts sur

les traitements et salaires du personnel de la société en cause concernant les années 2002 et 2003, ainsi que pour la période du 1^{er} janvier 2004 au 29 juin 2004, et ceci à l'exclusion de tout autre administrateur.

Monsieur ... soutient encore que sa responsabilité ne saurait être engagée de manière automatique du fait des manquements de la société ... S.A. à son obligation fiscale découlant des dispositions de l'article 136 (4) LIR. D'après l'appelant, le seul constat du manquement à une obligation fiscale découlant du paragraphe 103 AO ne saurait être suffisant pour engager sa responsabilité personnelle sur base du paragraphe 109 (1) AO, étant donné que le législateur aurait entendu poser l'exigence supplémentaire d'une inexécution fautive des obligations du représentant de la société. Le législateur n'aurait partant pas entendu instaurer une responsabilité de plein droit mais une responsabilité pour faute, faute qu'il conviendrait d'établir, et l'on ne saurait considérer le simple fait de ne pas pouvoir verser l'impôt dû comme constituant *ipso facto* une faute dans le chef de la personne en charge de la gestion de la société. Dans ce contexte, l'appelant soutient que divers éléments devraient entrer en compte pour apprécier le caractère fautif ou non du comportement du gérant dont la responsabilité est recherchée, et notamment la situation financière de la société et les décisions prises par les actionnaires de la société. Or, en l'espèce, les actionnaires auraient procédé en pleine connaissance de cause à des augmentations successives du capital de la société et ils auraient de sorte maintenu artificiellement la société à flot. Dès lors, les actionnaires de la société auraient pris une part de responsabilité certaine dans le passif de la société ... S.A. en maintenant en vie ladite société, malgré le fait que sa gestion était déficitaire.

Dans ce contexte, l'appelant insiste sur la considération qu'il n'aurait plus exercé la moindre fonction au sein de ladite société à compter du 29 juin 2004 et que les nouveaux administrateurs se seraient contentés de laisser les arriérés d'impôt s'accumuler jusqu'à la déclaration de faillite de la société, au lieu de mettre tout en œuvre pour redresser la situation financière.

Il signale encore que l'administration des Contributions directes serait restée inactive de nombreuses années en présence des arriérés d'impôts et qu'elle n'aurait pas mis en œuvre en temps utile tous les moyens à sa disposition pour recouvrer sa créance et empêcher celle-ci de s'accroître considérablement.

Il convient de rappeler que le délégué à la gestion journalière d'une société est personnellement tenu pendant les périodes correspondant à l'exercice de sa fonction, à l'accomplissement de toutes les obligations fiscales incombant à la société, de sorte qu'il est obligé de retenir, lors du paiement des salaires, l'impôt sur les salaires, ainsi que de le verser au trésor public (cf. Cour adm. 6 mai 2003, n° 15989C du rôle, Pas. adm. 2009, V° Impôts, n° 272).

S'il est exact que le seul constat du manquement à une obligation fiscale découlant du paragraphe 103 AO ne saurait être suffisant pour engager la responsabilité personnelle du représentant légal d'une société sur base du paragraphe 109 (1) AO et que le législateur a posé l'exigence supplémentaire d'une inexécution fautive des obligations dudit

représentant, force est cependant de constater en l'espèce, tel que relevé à juste titre par le représentant étatique, que Monsieur ..., en tant qu'administrateur-délégué et gérant de la société ... S.A. a sciemment omis de verser au trésor public l'impôt qui était dû sur les traitements et salaires du personnel de ladite société pour la période concernée. Plus particulièrement, celui-ci s'est abstenu d'affecter les sommes retenues au paiement de l'impôt dû pour compte des salariés, étant relevé qu'il s'agit de sommes d'argent qui, dès le versement du salaire, ne doivent pas recevoir une affectation autre que le seul paiement de l'impôt dû par le salarié. Or, en ne donnant pas à ces montants l'affectation qu'ils doivent recevoir, le représentant de la société détourne lesdits montants à d'autres fins, ce qui constitue à l'évidence une inexécution gravement fautive de ses devoirs.

C'est encore à tort que Monsieur ... essaie de se décharger en faisant état des agissements des actionnaires de la société ... S.A., respectivement des dirigeants de ladite société suite à son départ au courant du mois de juin 2004. En effet, seuls les représentants de la société auxquels incombe personnellement l'obligation de retenir l'impôt sur les salaires peuvent être tenus personnellement responsables en cas de non-exécution de cette obligation et les considérations visant le comportement des actionnaires et des autres dirigeants sont étrangères aux dispositions d'ordre public se dégageant des paragraphes 103 et 109 AO et ne peuvent exonérer Monsieur ... des obligations lui incombant personnellement et de la responsabilité en découlant. Dans ce contexte, il convient d'ailleurs de relever que le directeur, par sa décision du 4 août 2009, a déchargé l'appelant de sa responsabilité personnelle à partir du 30 juin 2004, date à partir de laquelle celui-ci n'occupait plus le mandat d'administrateur-délégué.

Finalement, Monsieur ... reproche encore aux premiers juges d'avoir estimé que l'émission du bulletin d'appel en garantie à son encontre n'aurait pas été prématurée. Dans ce contexte, il soutient que la mise en œuvre de la responsabilité du représentant d'une société au sens du paragraphe 109 AO nécessiterait la réunion de trois conditions, à savoir une faute, un dommage et un lien de causalité entre la faute et le dommage. Or, l'administration des Contributions directes resterait en défaut de prouver l'existence d'un dommage certain dans son chef, étant donné que les opérations de liquidation de la faillite de la société ... S.A. ne seraient à ce jour pas clôturées et qu'il existerait une forte présomption que la créance des contributions directes puisse être réglée, en tout en en partie, dans le cadre de la distribution de l'actif réalisé par le curateur de ladite faillite.

A défaut de production d'un certificat d'irrecouvrabilité concernant la créance de l'administration des Contributions directes dans le cadre de la faillite de la société ... S.A., l'émission du bulletin de garantie litigieux serait partant à considérer comme prématurée.

C'est cependant à bon droit que les premiers juges ont retenu que le propre de la responsabilité solidaire et personnelle sous examen est précisément de permettre de parer dans l'immédiat au risque que la société débitrice ne s'acquitte pas des impôts dus, sa mise en œuvre ne pouvant être fonction des avoirs éventuellement disponibles dans le cadre de la faillite de la société concernée, celle-ci se justifiant au contraire tant que la

dette qui en a fait l'objet n'a pas été effectivement acquittée (cf. Cour adm. 6 mai 2003, n° 15989C du rôle, Pas. adm. 2009, V° Impôts, n° 273).

Ainsi, en vertu du régime de la responsabilité solidaire et personnelle du représentant sur base des paragraphes 103 et 109 AO, l'administration peut poursuivre le représentant qui a commis une inexécution fautive de ses obligations et qui est à l'origine d'une insuffisance d'impôt aussi longtemps que la dette d'impôt en question n'est pas éteinte, ce qui est le cas en l'espèce en raison du non-paiement de la retenue d'impôt sur les traitements et salaires pour les années 2002 et 2003, ainsi que pour la période du 1^{er} janvier 2004 au 29 juin 2004.

Au vu des développements qui précèdent, l'appel n'est pas justifié et le jugement entrepris est à confirmer dans toute sa teneur.

Au vu de l'issue du litige, la demande de Monsieur ... à se voir allouer une indemnité de procédure d'un montant de 1.000.- € est à rejeter.

Par ces motifs,

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause ;

reçoit l'appel du 23 juillet 2010 en la forme ;

le dit non fondé et en déboute ;

partant confirme le jugement entrepris du 14 juin 2010 ;

rejette la demande en allocation d'une indemnité de procédure présentée par l'appelant ;

condamne l'appelant aux dépens de l'instance d'appel.

Ainsi délibéré et jugé par :

Georges RAVARANI, président
Henri CAMPILL, premier conseiller,
Lynn SPIELMANN, conseiller,

et lu par le président en l'audience publique à Luxembourg au local ordinaire des audiences de la Cour à la date indiquée en tête, en présence du greffier en chef de la Cour Erny MAY.

s. May

s. Ravarani